

A-456-10
2012 FCA 94

A-456-10
2012 CAF 94

Her Majesty the Queen (*Appellant*)

Sa Majesté la Reine (*appelante*)

v.

c.

Ronald Robertson and Roger Saunders (*Respondents*)

Ronald Robertson et Roger Saunders (*intimés*)

INDEXED AS: ROBERTSON v. CANADA

RÉPERTORIÉ : ROBERTSON c. CANADA

Federal Court of Appeal, Evans, Pelletier and Layden-Stevenson JJ.A.—Winnipeg, November 16, 2011; Ottawa, March 20, 2012.

Cour d'appel fédérale, juges Evans, Pelletier et Layden-Stevenson, J.C.A.—Winnipeg, 16 novembre 2011; Ottawa, 20 mars 2012.

Aboriginal Peoples — Taxation — Commercial fishing — Appeal from Tax Court of Canada (T.C.C.) decision allowing appeals from assessments of income tax liability on basis that respondents' income situated on reserve, exempt from income tax by virtue of Indian Act, s. 87 — Respondents, members of Norway House Cree First Nation, self-employed commercial fishers fishing out of Norway House Reserve (Reserve) — Norway House Fishermen's Co-operative setting quotas, selling fish to Crown corporation — Active in every aspect of commercial fishing — T.C.C. concluding off-reserve commercial activities not attenuating connection between Reserve, respondents' income — Whether respondents' income "situated on a reserve" within meaning of Indian Act, s. 87(1)(b) — Long history, continuing importance of commercial fishing strengthening connection between Reserve, respondents' fishing business income — Connections with off-reserve markets not weakening connection of resulting income to Reserve — Respondent's business activities connected with Reserve because of important role played by co-operative — Co-operative important institution in economic life of Reserve — Per Pelletier J.A. (concurring): Application of s. 87 requiring one to connect income in issue with reserve — Application of s. 87 not to be divorced from reality of reserve life — S. 87 inquiry should focus on business opportunities available to respondents — Appeal dismissed.

Peuples autochtones — Taxation — Pêche commerciale — Appel d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt (C.C.I.) accueillant les appels interjetés par les intimés à l'encontre des cotisations établies à l'égard de leur obligation fiscale au motif que leur revenu est situé sur une réserve et qu'il est donc exempté de taxation en vertu de l'art. 87 de la Loi sur les Indiens — Les intimés, membres de la Première Nation crie de Norway House, sont des pêcheurs commerciaux à leur compte qui mènent leurs activités à l'extérieur de la réserve de Norway House (la réserve) — La Norway House Fishermen's Co-operative fixe des quotas et vend du poisson à une société d'État — Elle joue un rôle actif dans tous les aspects de la pêche commerciale — La C.C.I. a conclu que les activités commerciales menées hors réserve n'atténuaient pas le lien entre la réserve et le revenu des intimés — Il s'agissait de savoir si le revenu des intimés était « situé sur une réserve » au sens de l'art. 87(1)(b) de la Loi sur les Indiens — Comme la pêche commerciale est exercée depuis longtemps et continue à revêtir de l'importance, elle renforce le lien entre la réserve et le revenu d'entreprise de pêche des intimés — Les liens que les intimés ont avec les marchés hors réserve n'affaiblissent pas le lien entre le revenu en découlant et la réserve — Les activités commerciales des intimés sont liées à la réserve en raison du rôle important que joue la coopérative — La coopérative est une institution importante pour la vie économique de la réserve — Le juge Pelletier, J.C.A. (motifs concourants) : L'application de l'art. 87 nécessite que l'on rattache le revenu en question à une réserve — L'application de l'art. 87 ne peut être dissociée de la réalité de la vie dans une réserve indienne — L'analyse exigée par l'art. 87 doit être axée sur les occasions d'affaires qui s'offrent aux intimés — Appel rejeté.

This was an appeal from a decision of the Tax Court of Canada (T.C.C.) allowing the respondents' appeals from assessments of their income tax liability on the basis that the respondents' income was situated on a reserve and was thus exempt from income tax by virtue of section 87 of the *Indian Act*.

Il s'agissait d'un appel d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt (C.C.I.) d'accueillir les appels interjetés par les intimés à l'encontre des cotisations établies à l'égard de leur obligation fiscale au motif que leur revenu était situé sur une réserve et était donc exempté de taxation en vertu de l'article 87 de la *Loi sur les Indiens*.

The respondents, members of the Norway House Cree First Nation, were self-employed commercial fishers in the taxation years in question. The respondents received fishing quotas from the Norway House Fishermen's Co-operative (the Co-op) and fished on lakes that are off-reserve. One of the respondents lives off-reserve, but both started out for their fishing areas from the Norway House Reserve (Reserve), and stored and maintained their boats on the Reserve. The Co-op is an agent of the Freshwater Fish Marketing Corporation (Freshwater), a Crown corporation, and is active in every aspect of commercial fishing by members of the First Nation, from selling gas and fishing gear to paying the fishers. Freshwater purchases, through its agents, all legally caught fish by fishers in the areas where it operates.

The T.C.C. concluded that the fact that many of the fishing activities and the fishers' customer (Freshwater) were off-reserve, and that the respondents' businesses were in the commercial mainstream did not so attenuate the connection between the Reserve and the respondents' fishing activities that their resulting income was not situated on the Reserve for the purpose of section 87. In any event, the T.C.C. held that the appellants' relationship with the Co-op, and their activities' historical, cultural and economic connection to the Reserve, created a compelling connection to the Reserve.

At issue was whether the respondents' income was "situated on a reserve" within the meaning of paragraph 87(1)(b) of the *Indian Act*.

Held, the appeal should be dismissed.

Per Evans J.A. (Layden-Stevenson J.A. concurring): The long history of commercial fishing in lakes near the Reserve by the Norway House Cree First Nation, and its continuing importance to the economic, social, and cultural fabrics of the Reserve, is relevant to determining whether a close connection exists between the Reserve and the source of the respondents' income. These considerations serve to strengthen the connection between the Reserve and the respondents' fishing business income, and thus tend towards situating the income on the Reserve. The activities that comprised the respondents' businesses can be divided into two categories: those related to catching the fish, and those related to their sale. That the respondents' fishing businesses had connections with off-reserve markets does not weaken the connection of the resulting income to the Reserve. Even though the respondents did not catch their fish on the Reserve, many of the activities surrounding the catching of fish were located on reserve. Although the respondents' business activities with the

Les intimés, membres de la Première Nation crie de Norway House, étaient des pêcheurs commerciaux à leur compte au cours des années d'imposition en question. Ils recevaient des quotas de pêche de la Norway House Fishermen's Co-operative (la coopérative des pêcheurs de Norway House, ci-après la coopérative) et pêchaient dans des lacs situés hors réserve. L'un des intimés habite à l'extérieur de la réserve, mais les deux partaient de la réserve de Norway House (la réserve) pour se rendre à leurs zones de pêche et entretenaient leurs bateaux sur la réserve. La coopérative est un mandataire de l'Office de commercialisation du poisson d'eau douce (l'Office), une société d'État, et joue un rôle actif dans tous les aspects de la pratique de la pêche par les membres de la Première Nation, qu'il s'agisse de vendre de l'essence et des engins de pêche ou de rémunérer les pêcheurs. L'Office achète, par l'entremise de ses mandataires, tout le poisson pêché légalement qui lui est offert par les pêcheurs dans ses secteurs d'exploitation.

La C.C.I. a conclu que le fait que plusieurs des activités de pêche étaient exercées hors réserve, le fait que le client des pêcheurs (l'Office) était une entreprise hors réserve et le fait que les entreprises des intimés faisaient partie du commerce général n'atténuaient pas le lien entre la réserve et les activités de pêche des intimés à tel point que leur revenu d'entreprise en découlant n'était pas situé sur la réserve au sens de l'article 87. En tous les cas, la C.C.I. a jugé que la relation des appelants avec la coopérative, ainsi que le lien historique, culturel et économique entre leurs activités et la réserve créaient un lien convaincant avec la réserve.

La question en litige était de savoir si le revenu des intimés était « situé sur une réserve » au sens de l'alinéa 87(1)(b) de la *Loi sur les Indiens*.

Arrêt : l'appel doit être rejeté.

Le juge Evans, J.C.A. (la juge Layden-Stevenson, J.C.A., souscrivant à ses motifs) : Le fait que la pêche commerciale est exercée depuis longtemps dans les lacs situés près de la réserve par les membres de la Première Nation crie de Norway House et leurs ancêtres, et qu'elle continue à revêtir de l'importance pour les tissus économique, social et culturel de la réserve, est pertinent pour décider s'il existe un lien suffisamment étroit entre la réserve et la source du revenu des intimés. Ces considérations renforcent le lien entre la réserve et le revenu d'entreprise de pêche des intimés, et tendent donc à situer le revenu sur la réserve. Les activités qui composent l'entreprise des intimés peuvent être divisées en deux catégories : celles qui se rapportent principalement à la prise du poisson, et celles qui se rapportent principalement à la vente de celui-ci. Le fait que l'entreprise de pêche des intimés puisse avoir des liens avec les marchés hors réserve n'affaiblit pas le lien entre le revenu en découlant et la réserve. Ainsi, même si les intimés ne prennent pas leur poisson sur la

Co-op were not physically located on the Reserve, they were connected with the Reserve because of the important role played by the Co-op as owner and operator of packing stations. The role of Freshwater is not as important in determining the location of the respondents' business activities and hence of their resulting income. Characterizing the Co-op simply as the purchasing agent for Freshwater substantially distorts its importance to the economic life of the Reserve. The Co-op is a critically important institution in the economic life of the Reserve, and all of the respondents' business dealings were with the Co-op.

Per Pelletier J.A. (concurring): Section 87 of the *Indian Act* is intended to protect or enhance Indians' economic interests in their reserves. Because income is intangible property, the application of section 87 requires one to connect the income in issue with a reserve. In this case, the issue is the taxation of income from one of the few business activities open to residents of a northern reserve, i.e. commercial fishing. The application of section 87 should not be divorced from the reality of reserve life. The inquiry required by section 87 should focus on the business opportunities available to the respondents, living where they live, exercising the skills they have.

STATUTES AND REGULATIONS CITED

Constitution Act, 1982, Schedule B, *Canada Act 1982*, 1982, c. 11 (U.K.) [R.S.C., 1985, Appendix II, No. 44], s. 35.

Freshwater Fish Marketing Act, R.S.C., 1985, c. F-13, ss. 7, 22(2).

Income Tax Act, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, s. 9(1).

Indian Act, R.S.C. 1985, c. I-5, ss. 2(1) "Indian", 87 (as am. by S.C. 2005, c. 9, s. 150), 89 (as am. by R.S.C., 1985 (4th Supp.), c. 17, s. 12), 90.

TREATIES AND OTHER INSTRUMENTS CITED

Treaty No. 5 (1875).

CASES CITED

APPLIED:

Bastien Estate v. Canada, 2011 SCC 38, [2011] 2 S.C.R. 710, 335 D.L.R. (4th) 31, [2011] 3 C.N.L.R. 61; *Dubé v.*

réserve, plusieurs des activités entourant la prise du poisson s'exercent sur la réserve. Bien que les activités commerciales des intimés avec la coopérative ne se trouvent pas physiquement dans la réserve, elles sont liées à la réserve en raison du rôle important que joue la coopérative en tant que propriétaire et exploitante des postes d'emballage. Le rôle de l'Office n'est pas aussi important dans la détermination de l'emplacement des activités commerciales des intimés, et donc de leur revenu en découlant. Le fait de qualifier la coopérative de simple mandataire de l'Office aux fins de l'achat dénature considérablement son importance pour la vie économique générale de la réserve. La coopérative est une institution d'une importance capitale pour la vie économique de la réserve, et toutes les opérations commerciales des intimés se faisaient avec elle.

Le juge Pelletier, J.C.A. (motifs concourants) : L'article 87 de la *Loi sur les Indiens* est destiné à protéger ou à favoriser l'intérêt économique des Indiens dans leur réserve. Étant donné que le revenu est un bien immatériel, l'application de l'article 87 nécessite que l'on rattache le revenu en question à une réserve. En l'espèce, le litige porte sur la taxation du revenu généré par l'une des rares activités commerciales que peuvent exercer les résidents d'une réserve du Nord, soit la pêche commerciale. L'application de l'article 87 ne peut être dissociée de la réalité de la vie dans une réserve indienne. L'analyse exigée par l'article 87 doit être axée sur les occasions d'affaires qui s'offrent aux intimés, dans le lieu où ils vivent, en fonction des habiletés qu'ils ont acquises.

LOIS ET RÈGLEMENTS CITÉS

Loi constitutionnelle de 1982, annexe B, *Loi de 1982 sur le Canada*, 1982, ch. 11 (R.-U.) [L.R.C. (1985), appendice II, n° 44], art. 35.

Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1, art. 9(1).

Loi sur la commercialisation du poisson d'eau douce, L.R.C. (1985), ch. F-13, art. 7, 22(2).

Loi sur les Indiens, L.R.C. (1985), ch. I-5, art. 2(1) "Indien", 87 (mod. par L.C. 2005, ch. 9, art. 150), 89 (mod. par L.R.C. (1985) (4^e suppl.), ch. 17, art. 12), 90.

TRAITÉS ET AUTRES INSTRUMENTS CITÉS

Traité n° 5 (1875).

JURISPRUDENCE CITÉE

DÉCISIONS APPLIQUÉES :

Bastien (Succession) c. Canada, 2011 CSC 38, [2011] 2 R.C.S. 710; *Dubé c. Canada*, 2011 CSC 39, [2011] 2 R.C.S. 764.

Canada, 2011 SCC 39, [2011] 2 S.C.R. 764, 335 D.L.R. (4th) 75, [2011] 3 C.N.L.R. 250.

CONSIDERED:

Williams v. Canada, [1992] 1 S.C.R. 877, (1992), 90 D.L.R. (4th) 129, 41 C.C.E.L. 1.

REFERRED TO:

Southwind v. Canada, 1998 CanLII 7300, 156 D.L.R. (4th) 87, [1998] 2 C.N.L.R. 233, [1998] 1 C.T.C. 6084 (F.C.A.); *Mitchell v. Peguis Indian Band*, [1990] 2 S.C.R. 85, (1990), 71 D.L.R. (4th) 193, [1990] 5 W.W.R. 97; *Canada v. Folster*, [1997] 3 F.C. 269, (1997), 148 D.L.R. (4th) 314, [1997] 3 C.T.C. 157 (C.A.); *R. v. Van der Peet*, [1996] 2 S.C.R. 507, (1996), 137 D.L.R. (4th) 289, [1996] 9 W.W.R. 1; *Delgamuukw v. British Columbia*, [1997] 3 S.C.R. 1010, (1997), 153 D.L.R. (4th) 193, [1999] 10 W.W.R. 34; *R. v. Marshall*, [1999] 3 S.C.R. 456, (1999), 178 N.S.R. (2d) 201, 177 D.L.R. (4th) 513.

APPEAL from a decision of the Tax Court of Canada (2010 TCC 552, [2011] 1 C.N.L.R. 308, 2010 DTC 1372) allowing the respondents' appeals from assessments of their income tax liability. Appeal dismissed.

APPEARANCES

Bonnie F. Moon and *Melissa Danish* for appellant.
J. R. Norman Boudreau for respondents.

SOLICITORS OF RECORD

Deputy Attorney General of Canada for appellant.
Booth Dennehy LLP, Winnipeg, for respondents.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

EVANS J.A.:

A. INTRODUCTION

[1] This is yet another case in which the Court must determine whether income is exempt from income tax because it is “the personal property of an Indian ... situated on a reserve.” Again, the disputed question is whether the income in question is “situated on a reserve”

DÉCISION EXAMINÉE :

Williams c. Canada, [1992] 1 R.C.S. 877.

DÉCISIONS CITÉES :

Southwind c. Canada, 1998 CanLII 7300 (C.A.F.); *Mitchell c. Bande indienne Peguis*, [1990] 2 R.C.S. 85; *Canada c. Folster*, [1997] 3 C.F. 269 (C.A.); *R. c. Van der Peet*, [1996] 2 R.C.S. 507; *Delgamuukw c. Colombie-Britannique*, [1997] 3 R.C.S. 1010; *R. c. Marshall*, [1999] 3 R.C.S. 456.

APPEL d'un jugement de la Cour canadienne de l'impôt (2010 CCI 552) accueillant les appels interjetés par les intimés à l'encontre des cotisations établies à l'égard de leur obligation fiscale. Appel rejeté.

ONT COMPARU

Bonnie F. Moon et *Melissa Danish* pour l'appelante.
J. R. Norman Boudreau pour les intimés.

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

Le sous-procureur général du Canada pour l'appelante.
Booth Dennehy LLP, Winnipeg, pour les intimés.

Ce qui suit est la version française des motifs du jugement rendus par

LE JUGE EVANS, J.C.A. :

A. INTRODUCTION

[1] Il s'agit d'une autre affaire où la Cour doit décider si des revenus sont exemptés de taxation parce qu'ils constituent des « biens meubles d'un Indien [...] situés sur une réserve ». Encore une fois, la question en litige est de savoir si le revenu en question est « situé sur une

within the meaning of paragraph 87(1)(b) of the *Indian Act*, R.S.C., 1985, c. I-5 (Act).

[2] This is the first occasion this Court has had to consider the issue since the Supreme Court of Canada's restatement of the relevant law in *Bastien Estate v. Canada*, 2011 SCC 38, [2011] 2 S.C.R. 710 (*Bastien*), and *Dubé v. Canada*, 2011 SCC 39, [2011] 2 S.C.R. 764 (*Dubé*), which the Court released at the same time. I shall refer in these reasons principally to paragraphs in *Bastien* because it is the leading case.

[3] The present case is an appeal by the Crown from a decision of the Tax Court of Canada [*Robertson v. The Queen*, 2010 TCC 552, [2011] 1 C.N.L.R. 308], in which Justice Hershfield (Judge) allowed the appeals of Ronald Robertson and Roger Saunders [the appellants] from assessments of their income tax liability for the taxation years 1999, 2000, 2001, and 2002 (Mr. Robertson), and 2002 and 2003 (Mr. Saunders). He held that the Minister of National Revenue (Minister) had wrongly included in their income the business income they had earned in those years from commercial fishing, and the employment insurance benefits that they had received.

[4] The Judge held that the appellants' income was situated on the Norway House Reserve (Reserve) and was thus exempt from income tax by virtue of section 87 [as am. by S.C. 2005, c. 9, s. 150] of the Act. He did not have the benefit of *Bastien* and *Dubé*, and his analysis may be inconsistent with this jurisprudence in one or two respects, particularly in the weight he attached to the fact that commercial fishing had long been integral to the life of the Reserve.

[5] Nonetheless, in my opinion the Judge reached the right result. For the reasons that follow, I would dismiss the Crown's appeals.

B. FACTUAL BACKGROUND

[6] The facts set out in these reasons are taken from the parties' partial agreed statements of facts prepared for the purpose of their appeals to the Tax Court, and

réserve » au sens de l'alinéa 87(1)b) de la *Loi sur les Indiens*, L.R.C. (1985), ch. I-5 (la Loi).

[2] C'est la première fois que la Cour est appelée à se pencher sur cette question depuis que la Cour suprême du Canada a fait le point sur le droit applicable dans les arrêts *Bastien (Succession) c. Canada*, 2011 CSC 38, [2011] 2 R.C.S. 710 (*Bastien*) et *Dubé c. Canada*, 2011 CSC 39, [2011] 2 R.C.S. 764 (*Dubé*), qu'elle a rendus simultanément. Dans les présents motifs, je citerai surtout des paragraphes de l'arrêt *Bastien* parce qu'il s'agit de l'arrêt de principe.

[3] La présente affaire est un appel interjeté par la Couronne à l'encontre d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt [*Robertson c. La Reine*, 2010 CCI 552] dans laquelle le juge Hershfield (le juge) a accueilli les appels interjetés par Ronald Robertson et Roger Saunders [les appelants] à l'encontre des cotisations établies à l'égard de leur obligation fiscale pour les années d'imposition 1999, 2000, 2001 et 2002 (M. Robertson), et 2002 et 2003 (M. Saunders). Il a conclu que le ministre du Revenu national (le ministre) avait inclus à tort dans leur revenu le revenu d'entreprise qu'ils avaient tirés pendant ces années de la pêche commerciale, ainsi que les prestations d'assurance-emploi qu'ils avaient reçues.

[4] Le juge a conclu que le revenu des appelants était situé sur la réserve de Norway House (la réserve) et était donc exempté de taxation en vertu de l'article 87 [mod. par L.C. 2005, ch. 9, art. 150] de la Loi. Il n'a pas pu bénéficier des arrêts *Bastien* et *Dubé*, et son analyse est sans doute incompatible avec cette jurisprudence à un ou deux égards, particulièrement quant au poids qu'il a accordé au fait que la pêche commerciale faisait depuis longtemps partie intégrante de la vie sur la réserve.

[5] Il n'en demeure pas moins, à mon avis, que le juge est arrivé au bon résultat. Pour les motifs qui suivent, je rejetterais l'appel de la Couronne.

B. CONTEXTE FACTUEL

[6] Les faits énoncés dans les présents motifs sont tirés de l'exposé conjoint partiel des faits des parties préparé aux fins de leurs appels interjetés devant la Cour de

from the Judge's additional findings of fact. What follows is an introductory factual synopsis.

(i) *Appellants*

[7] Both Mr. Robertson and Mr. Saunders are "Indians" as defined by subsection 2(1) of the *Indian Act*, and members of the Norway House Cree First Nation (First Nation), which in 1875 became signatory to Treaty No. 5.

[8] Mr. Robertson has lived his entire life on the Reserve, situated near the Norway House Settlement, on the south shore of Little Playgreen Lake which flows into Lake Winnipeg. During the years in question, Mr. Saunders lived off-reserve on West Island Route, in the Norway House Settlement, not far from the Reserve.

[9] In the taxation years in question, both appellants were self-employed commercial fishers. They owned fishing licences and received fishing quotas from the Norway House Fishermen's Co-operative (Co-op), the owner of the quotas. Mr. Robertson started his fishing business in 1992, and Mr. Saunders in 1973. They fish during the summer and fall in Playgreen Lake, Lake Winnipeg and, in Mr. Saunders' case, in Grassy Lake as well. They generally reach the lakes by boat from the Reserve, although the lakes themselves are off-reserve.

[10] The appellants stay overnight at off-reserve fishing camps on about half of their fishing trips; they are able to return home from the others at the end of a day's fishing. They dress the fish in the camps or in their boats. Each day, weather permitting, they take their catch to packing stations operated by the Co-op, which is described further below. The packing stations are located off-reserve, but not far from either the fishing camps or the Reserve. The Judge described (at paragraph 107) the camps and the packing stations as being only "short commutes from the on-reserve docks of both Appellants."

l'impôt, et des autres conclusions de fait tirées par le juge. Voici un résumé introductif des faits.

i) *Les appelants*

[7] M. Robertson et M. Saunders sont tous les deux des « Indiens » au sens de la définition figurant au paragraphe 2(1) de la *Loi sur les Indiens*, et des membres de la Première Nation crie de Norway House (la Première Nation), qui a adhéré au Traité n° 5, signé en 1875.

[8] M. Robertson a toujours vécu dans la réserve, qui est située près du poste de Norway House, sur la rive sud du lac Little Playgreen qui se jette dans le lac Winnipeg. Au cours des années en question, M. Saunders vivait hors réserve sur la route West Island, dans le poste de Norway House, non loin de la réserve.

[9] Au cours des années d'imposition en question, les appelants étaient tous deux pêcheurs commerciaux à leur compte. Ils détenaient des licences de pêche et recevaient des quotas de pêche de la Norway House Fishermen's Co-operative (la coopérative des pêcheurs de Norway House, ci-après la coopérative), la propriétaire des quotas. M. Robertson a démarré son entreprise de pêche en 1992, et M. Saunders en 1973. Ils pêchent en été et en automne au lac Playgreen et au lac Winnipeg et, dans le cas de M. Saunders, au lac Grassy également. Ils se rendent généralement aux lacs en bateau à partir de la réserve, quoique les lacs eux-mêmes soient situés à l'extérieur de la réserve.

[10] Les appelants passent la nuit dans des camps de pêche situés à l'extérieur de la réserve environ la moitié du temps; le reste du temps, ils peuvent retourner à la maison à la fin de leur journée de pêche. Ils apprêtent le poisson dans les camps ou dans leurs bateaux. Tous les jours, si les conditions météorologiques le permettent, ils apportent leurs prises aux postes d'emballage exploités par la coopérative, qui est décrite plus en détail ci-dessous. Les postes d'emballage sont situés à l'extérieur de la réserve, mais non loin des camps de pêche ou de la réserve. Le juge a décrit (au paragraphe 107) les camps et les postes d'emballage comme étant « situés à brève distance [seulement] des quais des deux appelants, lesquels sont situés dans la réserve ».

[11] At the packing stations, the fish are graded, sorted for size and species, weighed, and packed on ice. An official receipt for the fish delivered by the fishers, and the price to be paid, is prepared at the packing station where they deliver their catch.

[12] In addition to starting out for their fishing areas from the Reserve, the appellants store and maintain their boats on the Reserve. Mr. Robertson also keeps and maintains his nets and other fishing gear on the Reserve. Because he lives off-reserve, Mr. Saunders sometimes keeps his fishing gear at his home. The appellants employ helpers from the Reserve, where they pick them up to take them fishing. Before setting out, the appellants fill their boats with gas from the Co-op on the Reserve.

[13] The appellants keep their books, records, and other material related to their fishing businesses, at home. For Mr. Robertson this means on-reserve, and off-reserve for Mr. Saunders.

(ii) *The Co-op*

[14] Like other fishers on the Reserve, the appellants are members of the Co-op. In the taxation years in question, the Co-op had approximately 52 members; all but four lived on the Reserve. In addition, it employed about 160 Band members all of whom lived on the Reserve. However, not all members of the Co-op are members of the First Nation; a few are not status Indians.

[15] The Co-op purchases fish from its members as the agent of the Freshwater Fish Marketing Corporation (Freshwater), which is described below. The Co-op pays the fishers weekly, on the basis of the receipts sent to it by the packing stations. The Co-op makes the payments from funds provided by Freshwater, which pays money into the Co-op's bank account in trust for this purpose. Fishers collect the payment for their weekly catch from the Co-op's administration office on the Reserve.

[11] Aux postes d'emballage, le poisson est classé, trié par taille et par espèce, pesé et mis sur glace. Un reçu officiel indiquant le poisson livré par les pêcheurs, et le prix à payer, est préparé au poste d'emballage où ils livrent leurs prises.

[12] En plus de partir de la réserve pour se rendre dans leurs zones de pêche, les appelants entreposent et entretiennent leurs bateaux sur la réserve. M. Robertson conserve et entretient également ses filets et d'autres engins de pêche sur la réserve. Étant donné qu'il vit hors réserve, M. Saunders conserve parfois ses engins de pêche à sa résidence. Les appelants emploient des assistants de la réserve, où ils vont les chercher pour aller pêcher. Avant de partir, les appelants font le plein avec de l'essence de la coopérative sur la réserve.

[13] Les appelants conservent leurs livres, registres et autres documents ayant trait à leur entreprise de pêche à leur résidence. Pour M. Robertson, cela signifie sur la réserve, et pour M. Saunders, hors réserve.

(ii) *La coopérative*

[14] Comme les autres pêcheurs de la réserve, les appelants sont membres de la coopérative. Au cours des années d'imposition en question, la coopérative comptait environ 52 membres, dont quatre seulement ne vivaient pas dans la réserve. Elle employait en outre quelque 160 membres de la bande, qui vivaient tous dans la réserve. Cependant, les membres de la coopérative ne sont pas tous des membres de la Première Nation; certains d'entre eux ne sont pas des Indiens inscrits.

[15] La coopérative achète le poisson de ses membres à titre de mandataire de l'Office de commercialisation du poisson d'eau douce (l'Office), qui est décrit plus en détail ci-dessous. La coopérative paie les pêcheurs hebdomadairement, sur la base des reçus qui lui sont envoyés par les postes d'emballage. La coopérative effectue les paiements à partir de fonds fournis par l'Office, qui dépose l'argent dans le compte bancaire de la coopérative en fiducie à cette fin. Les pêcheurs obtiennent le paiement de leurs prises de la semaine au bureau administratif de la coopérative dans la réserve.

[16] In addition to acting as Freshwater's purchasing agent, the Co-op assists its members in their fishing businesses in a number of ways. For example, it receives and divides the fishing quotas managed by the provincial government; it provides loans for the purchase of boats; sells gas, oil, nets, and other fishing gear; and it pays the fishers' helpers by deducting their wages from the fishers' cheques. The Co-op predates Freshwater.

[17] Indeed, the Co-op is active in every aspect of commercial fishing by members of the First Nation, from assisting fishers to get started in business, to acting on their behalf when dealing with Freshwater.

(iii) *Freshwater*

[18] Freshwater, a federal Crown corporation, was established in 1969 by the *Freshwater Fish Marketing Act*, R.S.C., 1985, c. F-13, to regulate inter-provincial and export trade in freshwater fish. Its purposes include marketing and trading in fish, their products and by-products, within Canada and beyond (section 7). It operates in Manitoba, Saskatchewan, Alberta, the Northwest Territories, and part of northwestern Ontario. Freshwater is obliged to purchase all legally caught fish offered to it by fishers in the areas where it operates (subsection 22(2)). However, Freshwater is not a monopoly buyer: fishers are at liberty to bypass it and to sell their fish directly into the market.

[19] Freshwater purchases fish through agents, including the Co-op. The relationship between Freshwater and the Co-op is governed by an agreement which provides, among other things, that the Co-op will purchase fish from its members as the agent of Freshwater at the agent's current delivery points at Whiskey Jack and Playgreen Point, which are off-reserve. Under the agreement, the Co-op charges Freshwater a fee for buying the fish, which covers some of the cost of the services it provides to its members.

[16] En plus d'agir comme mandataire de l'Office aux fins de l'achat, la coopérative aide ses membres dans leurs entreprises de pêche de plusieurs façons. Par exemple, elle reçoit et divise les quotas de pêche administrés par le gouvernement provincial, elle accorde des prêts pour l'achat de bateaux, elle vend de l'essence, de l'huile, des filets et d'autres engins de pêche et elle paie les assistants des pêcheurs en déduisant leurs salaires des chèques des pêcheurs. La coopérative date d'avant l'Office.

[17] En fait, la coopérative joue un rôle actif dans tous les aspects de la pratique de la pêche commerciale par les membres de la Première Nation, qu'il s'agisse d'aider les pêcheurs à lancer leur entreprise ou d'agir en leur nom dans leurs rapports avec l'Office.

(iii) *L'Office*

[18] L'Office, une société d'État fédérale, a été constitué en 1969 par la *Loi sur la commercialisation du poisson d'eau douce*, L.R.C. (1985), ch. F-13, pour réglementer le commerce interprovincial et l'exportation du poisson d'eau douce. Il a pour mission l'achat et la commercialisation du poisson ainsi que de ses produits et sous-produits, au Canada ou à l'étranger (article 7). Il exerce ses activités au Manitoba, en Saskatchewan, en Alberta, dans les Territoires du Nord-Ouest et dans une partie du Nord-Ouest de l'Ontario. L'Office est tenu d'acheter tout le poisson pêché légalement qui lui est offert par les pêcheurs dans ses secteurs d'exploitation (paragraphe 22(2)). Toutefois, l'Office n'a pas le monopole de l'achat : les pêcheurs sont libres de le contourner et de vendre leur poisson directement sur le marché.

[19] L'Office achète le poisson par l'intermédiaire de mandataires, dont la coopérative. La relation entre l'Office et la coopérative est régie par un accord qui prévoit notamment que la coopérative achètera du poisson de ses membres à titre de mandataire de l'Office aux points de livraison actuels de la mandataire à Whiskey Jack et Playgreen Point, qui sont situés à l'extérieur de la réserve. Selon l'accord, la coopérative facture à l'Office des frais pour l'achat du poisson, qui couvrent une partie du coût des services qu'elle fournit à ses membres.

[20] At the start of each fiscal year, Freshwater sets the price at which it will purchase different species of fish on the basis of their predicted market price, less its projected operating costs. As fishers deliver their catches, Freshwater pays to the Co-op in trust for the fishers 85 percent of the predicted market price of the fish caught. At the end of the fiscal year, Freshwater mails cheques directly to the fishers for the difference, if any, between the money paid to them by the Co-op and the actual market price of the fish sold. In the taxation years in question, Freshwater did make final payments. In other years, however, there has been no difference to pay because 85 percent of the predicted market price was equal to or exceeded the price at which Freshwater actually sold the fish.

[21] Fish are collected by a trucking company from the Co-op on the Reserve and the Whiskey Jack packing station. From there they are hauled to Freshwater's head office in Winnipeg. Freshwater fillets, freezes the fish whole, or grinds them into meal. It sells 80 percent of the fish in international markets, mostly the United States.

[22] On the basis of evidence of the Co-op's president, the Judge summarized as follows (at paragraph 58) the role of the Co-op in the community, and in the fishing business of its members in particular:

[The witness] described the Co-op as the Band's fishers' representative, giving the reserve a place in the industry. The Co-op represents the fishers, ensuring that they are dealt with honestly and fairly. ... The Co-op certainly plays a role well beyond that as [*sic*] acting as an agent or intermediary between the fishers and Freshwater. Indeed, its main role was to represent the fishers of the community. ... On this point his testimony was clear: the Co-op was created to help the fishermen.

C. DECISION OF THE TAX COURT

[23] The Judge heard a considerable volume of evidence from the parties' expert witnesses on traditional fishing practices of the appellants' ancestors. In particular, he found that before the signing of Treaty No. 5 in

[20] Au début de chaque exercice, l'Office fixe le prix auquel il achètera les différentes espèces de poisson sur la base de leur valeur marchande prévue, moins ses frais d'exploitation prévus. Lorsque les pêcheurs livrent leurs prises, l'Office verse à la coopérative en fiducie pour les pêcheurs 85 p. 100 de la valeur marchande prévue du poisson pêché. À la fin de l'exercice, l'Office poste directement aux pêcheurs des chèques correspondant à la différence, le cas échéant, entre la somme qui leur a été versée par la coopérative et la valeur marchande réelle du poisson vendu. Au cours des années d'imposition en question, l'Office a bel et bien effectué des paiements finaux. Au cours d'autres années, par contre, il n'y a eu aucune différence à payer parce que 85 p. 100 de la valeur marchande prévue équivalait au prix auquel l'Office avait réellement vendu le poisson ou dépassait celui-ci.

[21] Le poisson est ramassé par une entreprise de camionnage à la coopérative dans la réserve et au poste d'emballage de Whiskey Jack. De là, ils sont transportés au siège social de l'Office à Winnipeg. L'Office découpe le poisson en filets, le congèle en entier ou le transforme en farine. Il vend 80 p. 100 du poisson sur les marchés internationaux, surtout aux États-Unis.

[22] En se fondant sur le témoignage du président de la coopérative, le juge a résumé ainsi (au paragraphe 58) le rôle que joue la coopérative dans la communauté, et dans l'entreprise de pêche de ses membres en particulier :

[Le témoin] a déclaré que la coop agissait comme représentante des pêcheurs de la bande et assurait à la réserve une place dans l'industrie. La coop représente les pêcheurs, en veillant à ce que ceux-ci soient traités honnêtement et équitablement [...] La coop a sans aucun doute un rôle allant bien au-delà de celui de mandataire ou d'intermédiaire entre les pêcheurs et l'Office. De fait, son rôle principal consistait à représenter les pêcheurs de la communauté [...] Sur ce point, le témoignage de M. Saunders était clair; la coop a été créée afin d'aider les pêcheurs.

C. DÉCISION DE LA COUR DE L'IMPÔT

[23] Le juge a entendu une preuve abondante de la part des témoins experts des parties sur les pratiques traditionnelles de pêche des ancêtres des appelants. Plus particulièrement, il a conclu qu'avant la signature du

1875, the Upland Cree, ancestors of the present First Nation, had long engaged in fishing for sale or barter to the Hudson's Bay Company. Commercial fishing had been an integral part of their livelihood for a very long time and, to this day, remains of great importance to the social, cultural, and economic life of the First Nation and the Reserve.

[24] The Judge also noted that, following the flooding of traditional lands of the Norway House people for a hydroelectric project, the First Nation sought and received compensation, and pressed for the settlement of land claims. As a result, new reserve lands were promised and the Norway House Resource Management Area (RMA) was recognized.

[25] The RMA comprises land designated as such by Manitoba legislation following an agreement to settle a land claim between the First Nation, the provincial and federal governments, and the Manitoba Hydro-Electric Board. The First Nation has had a long association with the land in the RMA. The Reserve itself is within the boundaries of the RMA, but the rest of the RMA land is not, and has never been, part of the Reserve. The Judge found that while the appellants' fishing activities occurred within the RMA, they were not on the Reserve.

[26] Having reviewed the evidence on the history of commercial fishing by the Norway House Cree and their ancestors, the Judge then turned to the central legal issue: was the appellants' income from their fishing business situated on a reserve? In answering this question, the Judge adopted (at paragraph 98) the list of factors set out in *Southwind v. Canada*, 1998 CanLII 7300, 156 D.L.R. (4th) 87 (F.C.A.) for determining whether the connections between an Indian's business income and a reserve were sufficient to situate it on a reserve.

Traité n° 5 en 1875, les Cris des hautes terres, les ancêtres de la Première Nation actuelle, pratiquaient depuis longtemps la pêche aux fins de vente ou de troc avec la Compagnie de la Baie d'Hudson. La pêche commerciale faisait partie intégrante de leur gagne-pain depuis très longtemps et revêt, encore aujourd'hui, une grande importance pour la vie sociale, culturelle et économique de la Première Nation et de la réserve.

[24] Le juge a également constaté qu'à la suite de l'inondation des terres traditionnelles des Autochtones de Norway House aux fins d'un projet hydroélectrique, la Première Nation avait demandé et reçu une indemnité, et insisté pour obtenir le règlement de ses revendications territoriales. De nouvelles terres de réserve ont donc été promises et la zone de gestion des ressources de Norway House (la zone de gestion des ressources) a été reconnue.

[25] La zone de gestion des ressources se compose de terres désignées comme telles par une loi du Manitoba à la suite de la conclusion d'un accord sur le règlement d'une revendication territoriale entre la Première Nation, les gouvernements fédéral et provincial et la Régie de l'hydro-électricité du Manitoba. La Première Nation est liée depuis longtemps aux terres qui composent la zone de gestion des ressources. La réserve elle-même se trouve à l'intérieur des limites de la zone de gestion des ressources, mais le reste des terres qui composent la zone de gestion des ressources ne fait pas, et n'a jamais fait, partie de la réserve. Le juge a conclu que, si les activités de pêche des appelants étaient exercées à l'intérieur de la zone de gestion des ressources, elles ne l'étaient pas sur la réserve.

[26] Après avoir examiné la preuve relative à l'histoire de la pratique de la pêche commerciale par les Cris de Norway House et leurs ancêtres, le juge a abordé la principale question de droit en litige : le revenu que les appelants ont tiré de leur entreprise de pêche était-il situé sur une réserve? Pour répondre à cette question, le juge a adopté (au paragraphe 98) la liste de facteurs dressée dans l'arrêt *Southwind c. Canada*, 1998 CanLII 7300 (C.A.F.) pour déterminer si les liens entre le revenu d'entreprise d'un Indien et une réserve étaient suffisants pour que ce revenu soit situé sur la réserve.

[27] The Judge stated (at paragraph 99) that he would focus primarily on the factors which, according to the Crown, indicated that the income was not situated on a reserve: the fact that many of the fishing activities and the fishers' customer (Freshwater) were off-reserve, and that the appellants' businesses were in the commercial mainstream.

[28] He concluded that these factors did not so attenuate the connection between the Reserve and the appellants' fishing activities that their resulting business income was not situated on the Reserve for the purpose of section 87. In any event, he held (at paragraph 101), the appellants' relationship with the Co-op, and their "activities' historical, cultural and economic connection to the reserve ... create a compelling connection to the reserve."

[29] The Judge rejected (at paragraph 119) the stark dichotomy between income that arises from an activity in the "commercial mainstream" (and is therefore not situated on a reserve), and income from an activity that is integral to life on a reserve and is held by the Indian *qua* Indian (and is therefore situated on a reserve). True, the appellants sold their fish to Freshwater, which in turn sold them on national and international markets. However, given all the other connections between the appellants' fishing business activities and the Reserve, the Judge concluded that the role of Freshwater in the purchase and sale of the fish did not constitute a choice by them "to enter the commercial mainstream" (at paragraph 129).

D. LEGISLATIVE FRAMEWORK

[30] Section 87 of the *Indian Act* is the only statutory provision directly relevant to this appeal:

Property
exempt
from
taxation

87. (1) Notwithstanding any other Act of Parliament or any Act of the legislature of a province, but subject to section 83 and section 5 of the *First Nations Fiscal and Statistical Management Act*, the following property is exempt from taxation:

[27] Le juge a affirmé (au paragraphe 99) qu'il allait se concentrer principalement sur les facteurs qui, selon la Couronne, indiquaient que le revenu n'était pas situé sur une réserve : le fait que plusieurs des activités de pêche étaient exercées hors réserve, le fait que le client des pêcheurs (l'Office) était une entreprise hors réserve et le fait que les entreprises des appelants faisaient partie du commerce général.

[28] Il a conclu que ces facteurs n'atténuaient pas le lien entre la réserve et les activités de pêche des appelants à tel point que leur revenu d'entreprise en découlant n'était pas situé sur la réserve au sens de l'article 87. Quoi qu'il en soit, il a affirmé (au paragraphe 101) que la relation des appelants avec la coopérative, ainsi que « le lien historique, culturel et économique entre [leurs] activités et la réserve [...] créent un lien convaincant avec la réserve ».

[29] Le juge a rejeté (au paragraphe 119) la stricte dichotomie entre le revenu tiré d'une activité faisant partie du « commerce général » (et qui n'est donc pas situé sur une réserve) et le revenu tiré d'une activité faisant partie intégrante de la vie dans une réserve et que l'Indien possède en sa qualité d'Indien (et qui est donc situé sur une réserve). Certes, les appelants vendaient leur poisson à l'Office, qui le vendait à son tour sur les marchés nationaux et internationaux, mais, compte tenu de tous les autres liens qui existent entre les activités de pêche commerciales des appelants et la réserve, le juge a conclu que le rôle de l'Office dans l'achat et la vente du poisson ne permettait pas de conclure qu'ils avaient choisi « de participer au commerce général » (au paragraphe 129).

D. CADRE LÉGISLATIF

[30] L'article 87 de la *Loi sur les Indiens* est la seule disposition législative directement pertinente en l'espèce :

Biens
exempts de
taxation

87. (1) Nonobstant toute autre loi fédérale ou provinciale, mais sous réserve de l'article 83 et de l'article 5 de la *Loi sur la gestion financière et statistique des premières nations*, les biens suivants sont exemptés de taxation :

(a) the interest of an Indian or a band in reserve lands or surrendered lands; and

(b) the personal property of an Indian or a band situated on a reserve.

Idem

(2) No Indian or band is subject to taxation in respect of the ownership, occupation, possession or use of any property mentioned in paragraph (1)(a) or (b) or is otherwise subject to taxation in respect of any such property.

Idem

(3) No succession duty, inheritance tax or estate duty is payable on the death of any Indian in respect of any property mentioned in paragraphs (1)(a) or (b) or the succession thereto if the property passes to an Indian, nor shall any such property be taken into account in determining the duty payable under the *Dominion Succession Duty Act*, chapter 89 of the Revised Statutes of Canada, 1952, or the tax payable under the *Estate Tax Act*, chapter E-9 of the Revised Statutes of Canada, 1970, on or in respect of other property passing to an Indian. [Emphasis added.]

a) le droit d'un Indien ou d'une bande sur une réserve ou des terres cédées;

b) les biens meubles d'un Indien ou d'une bande situés sur une réserve.

Idem

(2) Nul Indien ou bande n'est assujéti à une taxation concernant la propriété, l'occupation, la possession ou l'usage d'un bien mentionné aux alinéas (1)a) ou b) ni autrement soumis à une taxation quant à l'un de ces biens.

Idem

(3) Aucun impôt sur les successions, taxe d'héritage ou droit de succession n'est exigible à la mort d'un Indien en ce qui concerne un bien de cette nature ou la succession visant un tel bien, si ce dernier est transmis à un Indien, et il ne sera tenu compte d'aucun bien de cette nature en déterminant le droit payable, en vertu de la *Loi fédérale sur les droits successoraux*, chapitre 89 des Statuts révisés du Canada de 1952, ou l'impôt payable, en vertu de la *Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès*, chapitre E-9 des Statuts révisés du Canada de 1970, sur d'autres biens transmis à un Indien ou à l'égard de ces autres biens. [Non souligné dans l'original.]

[31] Two other provisions of the *Indian Act* give some context to section 87. First, subsection 89(1) [as am. by R.S.C., 1985 (4th Supp.), c. 17, s. 12] protects “the real and personal property of an Indian or a band situated on a reserve” [emphasis added] from, among other things, mortgage, seizure, distress, and execution. The underlined words are to be given the same meaning as they have in paragraph 87(1)(b), that is, “within the boundaries of the reserve”: *Bastien*, at paragraphs 4 and 14:

Restriction on mortgage, seizure, etc., of property on reserve

89. (1) Subject to this Act, the real and personal property of an Indian or a band situated on a reserve is not subject to charge, pledge, mortgage, attachment, levy, seizure, distress or execution in favour or at the instance of any person other than an Indian or a band.

[31] Deux autres dispositions de la *Loi sur les Indiens* fournissent un contexte à l'article 87. D'abord, le paragraphe 89(1) [mod. par L.R.C. (1985) (4^e suppl.), ch. 17, art. 12] protège « les biens d'un Indien ou d'une bande situés sur une réserve » [non souligné dans l'original] contre, notamment, les hypothèques, les saisies et les exécutions. Les mots soulignés doivent se voir attribuer le même sens qu'à l'alinéa 87(1)b), c'est-à-dire « à l'intérieur des limites de [la réserve] » : arrêt *Bastien*, aux paragraphes 4 et 14 :

Inaliénabilité des biens situés sur une réserve

89. (1) Sous réserve des autres dispositions de la présente loi, les biens d'un Indien ou d'une bande situés sur une réserve ne peuvent pas faire l'objet d'un privilège, d'un nantissement, d'une hypothèque, d'une opposition, d'une réquisition, d'une saisie ou d'une exécution en faveur ou à la demande d'une personne autre qu'un Indien ou une bande.

[32] Second, subsection 90(1) provides that for the purpose of sections 87 and 89 [as am. *idem*], personal property shall be deemed always to be situated on a reserve if it was purchased by Her Majesty with either Indian moneys or moneys appropriated by Parliament,

[32] Ensuite, le paragraphe 90(1) prévoit que, pour l'application des articles 87 et 89 [mod., *idem*], les biens meubles sont toujours réputés situés sur une réserve s'ils ont été achetés par Sa Majesté avec l'argent des Indiens ou des fonds votés par le Parlement, ou donnés à un

or was given to an Indian or to a band by Her Majesty under a treaty or agreement:

Property deemed situated on reserve

90. (1) For the purposes of sections 87 and 89, personal property that was

(a) purchased by Her Majesty with Indian moneys or moneys appropriated by Parliament for the use and benefit of Indians or bands, or

(b) given to Indians or to a band under a treaty or agreement between a band and Her Majesty, shall be deemed always to be situated on a reserve.

E. ISSUES AND ANALYSIS

(i) Preliminary matters

(a) *standard of review*

[33] While retaining the essentials of the connecting factors approach established in *Williams v. Canada*, [1992] 1 S.C.R. 877 (*Williams*), the Supreme Court in *Bastien* and *Dubé* reset the previous analytical framework in some significant respects. In particular, the Court emphasized that section 87 protects only property that is within the boundaries of the reserve. It also rejected the “commercial mainstream” principle as a basis for determining if property was situated on a reserve and the notion that the activities giving rise to the property must be linked to a traditional Indian way of life.

[34] Since *Bastien* and *Dubé* were released after the Judge’s decision in the present case and in some respects modified the previous law, it is appropriate to review the Judge’s identification and weighing of the connecting factors on a standard of correctness. However, the findings of fact on which his conclusions are based may only be disturbed on appeal if they are shown to be vitiated by palpable and overriding error.

(b) *section 35*

[35] This appeal is not about whether either of the appellants has an Aboriginal or treaty right to engage in

Indien ou à une bande par Sa Majesté en vertu d’un traité ou d’un accord :

90. (1) Pour l’application des articles 87 et 89, les biens meubles qui ont été :

a) soit achetés par Sa Majesté avec l’argent des Indiens ou des fonds votés par le Parlement à l’usage et au profit d’Indiens ou de bandes;

b) soit donnés aux Indiens ou à une bande en vertu d’un traité ou accord entre une bande et Sa Majesté, sont toujours réputés situés sur une réserve.

Biens considérés comme situés sur une réserve

E. QUESTIONS EN LITIGE ET ANALYSE

i) Les questions préliminaires

a) *la norme de contrôle*

[33] Tout en retenant l’essentiel de la méthode des facteurs de rattachement établie dans l’arrêt *Williams c. Canada*, [1992] 1 R.C.S. 877 (*Williams*), la Cour suprême, dans les arrêts *Bastien* et *Dubé*, a redéfini le cadre analytique antérieur à plusieurs égards importants. Plus précisément, la Cour a souligné que l’article 87 protège seulement les biens qui sont situés à l’intérieur des limites de la réserve. Elle a également rejeté l’utilisation du principe du « marché ordinaire » pour déterminer si le bien était situé sur une réserve et la notion selon laquelle les activités génératrices du bien doivent être liées au mode de vie traditionnel des Indiens.

[34] Comme les arrêts *Bastien* et *Dubé* ont été rendus après la décision du juge en l’espèce et qu’ils ont, à certains égards, modifié le droit antérieur, il convient d’examiner la façon dont le juge a défini et soupesé les facteurs de rattachement selon la norme de la décision correcte. Les conclusions de fait sur lesquelles ses conclusions sont fondées, cependant, ne peuvent être modifiées en appel que s’il est établi qu’elles sont viciées par une erreur manifeste et dominante.

b) *l’article 35*

[35] Il ne s’agit pas de savoir, dans le présent appel, si l’un des appelants a un droit ancestral ou issu d’un traité

commercial fishing free of taxation, or whether the imposition of tax on their business income from fishing would infringe that right contrary to section 35 of the *Constitution Act, 1982* [Schedule B, *Canada Act 1982*, 1982, c. 11 (U.K.) [R.S.C., 1985, Appendix II, No. 44]]. The appellants relied on section 35 in the Tax Court. However, having found in their favour on section 87, the Judge did not find it necessary to decide the constitutional issue. The appellants have not pursued the section 35 claim in this Court.

(c) *income as property*

[36] “Income” is a concept rooted more in the *Income Tax Act* [R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1] than in the law of property. Nonetheless, the parties agree that *Bastien* confirms (at paragraph 1) that income is “property” for the purpose of section 87, whether it is derived from employment, employment insurance, investments, business, or property.

[37] However, attempting to situate income, an intangible, in a physical location through a consideration of factors connecting it to a reserve has proved a challenging task for the courts. The concept of “property” in section 87 has been extended from the physical means for earning an income to include the income earned by their use.

(d) *RMA*

[38] Although the Reserve is technically within the boundaries of the RMA, I have already noted that the whole RMA is not, and has never been, part of the Reserve. This is important because the Supreme Court in *Bastien* (at paragraph 15) made it clear that section 87 exempts an Indian’s personal property from taxation only if the property is situated on a reserve, that is, situated within the boundaries of a reserve.

lui permettant de pratiquer la pêche commerciale sans être assujéti à l’impôt, ni de savoir si l’imposition d’une taxe sur leur revenu d’entreprise tiré de la pêche porterait atteinte à ce droit contrairement à l’article 35 de la *Loi constitutionnelle de 1982* [annexe B, *Loi de 1982 sur le Canada*, 1982, ch. 11 (R.-U.) [L.R.C. (1985), appendice II, n° 44]]. Les appelants ont invoqué l’article 35 devant la Cour de l’impôt, mais le juge, après avoir tranché en leur faveur sur la base de l’article 87, n’a pas jugé nécessaire de se prononcer sur la question constitutionnelle. Les appelants n’ont pas invoqué l’article 35 devant notre Cour.

c) *le revenu en tant que bien*

[36] La notion de « revenu » trouve davantage sa source dans la *Loi de l’impôt sur le revenu* [L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1] que dans le droit des biens. Les parties conviennent néanmoins que l’arrêt *Bastien* confirme (au paragraphe 1) que le revenu est un « bien » au sens de l’article 87, qu’il soit tiré d’un emploi, d’une assurance-emploi, d’un placement, d’une entreprise ou d’un bien.

[37] Tenter de situer le revenu, un bien immatériel, dans un emplacement physique par la prise en compte de facteurs le rattachant à une réserve a toutefois représenté un défi de taille pour les tribunaux. La notion de « bien » contenue dans l’article 87 a été élargie de manière à viser non seulement les moyens physiques de générer un revenu, mais aussi le revenu tiré de leur utilisation.

d) *la zone de gestion des ressources*

[38] Bien que la réserve se trouve techniquement à l’intérieur des limites de la zone de gestion des ressources, j’ai déjà souligné que la zone de gestion des ressources ne fait pas, et n’a jamais fait, partie en totalité de la réserve. Cela est important parce que dans l’arrêt *Bastien* (au paragraphe 15), la Cour suprême a clairement indiqué que l’article 87 n’exempte de taxation les biens meubles d’un Indien que s’ils sont situés sur une réserve, c’est-à-dire à l’intérieur des limites d’une réserve.

[39] This interpretation of section 87 is inferentially supported by the contrasting wording of subsection 90(1). This provision deems certain limited categories of property, none of which is at issue in the present case, always to be situated on a reserve for the purpose of section 87.

[40] Hence, the fact that one or more of the factors may connect the appellants' income to a part of the RMA other than the Reserve is not in itself sufficient to attract the protection of section 87.

(e) *absence of manipulation*

[41] The Crown has not suggested that the appellants have attempted an artificial manipulation of the connecting factors in order to bring their fishing income within the exemption from tax provided by section 87. The various connections between the Reserve and the appellants' income from fishing are indisputably *bona fide* and not motivated by tax avoidance considerations. This was also the situation in *Bastien* (see paragraph 62).

[42] However, in order to avoid potentially abusive or artificial manipulation of the connecting factors in other cases, a degree of flexibility must be maintained in the selection and weighing of the connecting factors, and in the emphasis given to those that provide a substantive basis for situating property on a reserve.

(ii) Analytical framework

[43] *Bastien* and *Dubé* concerned the location of investment income for the purpose of section 87, while the present case involves business income. Nonetheless, the analytical framework set out in those cases is applicable for determining the location of the appellants' business income from fishing, with some adjustment of the relevant connecting factors and the relative weight to be assigned to them.

[39] Cette interprétation de l'article 87 est indirectement étayée par la différence dans la rédaction du paragraphe 90(1), selon lequel certaines catégories de biens, dont aucune n'est en cause en l'espèce, sont toujours réputées situées sur une réserve pour l'application de l'article 87.

[40] Par conséquent, le fait qu'au moins un des facteurs permette de rattacher le revenu des appelants à une partie de la zone de gestion des ressources autre que la réserve ne suffit pas en soi à donner ouverture à la protection prévue à l'article 87.

e) *l'absence de manipulation*

[41] La Couronne n'a pas prétendu que les appelants avaient tenté de manipuler d'une manière artificielle les facteurs de rattachement pour faire en sorte que leur revenu de pêche soit visé par l'exemption fiscale prévue à l'article 87. Les différents liens qui existent entre la réserve et le revenu de pêche des appelants sont sans contredit véritables et ne visent aucunement à échapper à l'impôt. C'était également le cas dans l'affaire *Bastien* (voir le paragraphe 62).

[42] Cependant, pour éviter toute manipulation abusive ou artificielle des facteurs de rattachement dans les autres affaires, il faut faire preuve d'une certaine souplesse dans le choix et l'appréciation de ces facteurs, et dans l'importance que l'on accorde à ceux d'entre eux qui permettent de situer le bien sur la réserve.

ii) Cadre analytique

[43] Les affaires *Bastien* et *Dubé* concernaient l'emplacement d'un revenu de placements pour l'application de l'article 87, tandis que la présente affaire porte sur un revenu d'entreprise. Le cadre analytique énoncé dans ces affaires n'en reste pas moins applicable pour déterminer l'emplacement du revenu d'entreprise de pêche des appelants, sous réserve d'un certain ajustement des facteurs de rattachement pertinents et du poids relatif qu'il convient de leur accorder.

[44] In determining whether the appellants' income was situated on the Reserve, I have considered and assessed the weight to be attached to the relevant factors in light of the Supreme Court of Canada's articulation of the statutory objective underlying section 87.

(a) *purpose of section 87*

[45] It is easier to say what the purpose of section 87 is not, than to state positively what it is. Thus, it is well settled that its purpose is not to "confer a general economic benefit upon the Indians": *Williams*, at page 885, quoted with approval in *Bastien*, at paragraph 23. Nor is it limited to "the preservation of the traditional Indian way of life": *Bastien*, at paragraph 28.

[46] More positively, Justice Gonthier in *Williams* (at page 887) echoed a statement by Justice La Forest in *Mitchell v. Peguis Indian Band*, [1990] 2 S.C.R. 85, at page 131, that the purpose of section 87 is to determine whether the Indian holds the property in question "as part of the entitlement of an Indian *qua* Indian on the reserve"; as such, the property is protected from erosion by either taxation or seizure. Factors connecting the property to a reserve must be selected and weighed, he said, with this purpose in mind.

[47] This articulation of the purpose of section 87 seems to have been endorsed by the majority in *Bastien* (at paragraphs 21–23) subject to two caveats.

[48] First, the relatively narrow scope of the operative words of section 87, namely "personal property of an Indian ... situated on a reserve" [emphasis added], cannot be expanded by reference to a broader underlying statutory objective: *Bastien*, at paragraph 25. Second, section 87 should not be interpreted as limiting the protected property to that which is "integral to the life of the reserve or to the preservation of the traditional Indian way of life": *Bastien*, at paragraph 28.

[44] Pour déterminer si le revenu des appelants était situé sur la réserve, j'ai examiné et apprécié le poids qui devait être accordé aux facteurs pertinents à la lumière de l'objectif sous-jacent de l'article 87, tel que l'a formulé la Cour suprême du Canada.

a) *l'objet de l'article 87*

[45] Il est plus facile de dire ce que l'objet de l'article 87 n'est pas, que d'affirmer positivement ce qu'il est. Ainsi, il est bien établi qu'il ne vise pas à « conférer un avantage économique aux Indiens » : arrêt *Williams*, à la page 885, cité avec approbation dans l'arrêt *Bastien*, au paragraphe 23. Il ne se limite pas non plus à « la préservation du mode de vie traditionnel des Indiens » : arrêt *Bastien*, au paragraphe 28.

[46] Plus positivement, dans l'arrêt *Williams* (à la page 887), le juge Gonthier a repris une déclaration que le juge La Forest a faite dans l'arrêt *Mitchell c. Bande indienne Peguis*, [1990] 2 R.C.S. 85, à la page 131, selon laquelle l'article 87 a pour objet de déterminer si l'Indien détient les biens en question « en vertu des droits qu'il possède à titre d'Indien sur la réserve »; dans ce contexte, le bien est protégé contre toute érosion par voie de taxation ou de saisie. Les facteurs de rattachement du bien à une réserve doivent être choisis et soupesés, a-t-il déclaré, en tenant compte de cet objet.

[47] Cette formulation de l'objet de l'article 87 semble avoir été approuvée par les juges majoritaires dans l'arrêt *Bastien* (aux paragraphes 21 à 23), sous réserve de deux mises en garde.

[48] D'abord, la portée relativement limitée des mots clés de l'article 87, à savoir « biens meubles d'un Indien [...] situés sur une réserve » [non souligné dans l'original], ne peut être augmentée par renvoi à un objectif sous-jacent plus général : arrêt *Bastien*, au paragraphe 25. Ensuite, l'article 87 ne devrait pas être interprété comme limitant les biens protégés à ceux qui font « partie intégrante de la vie sur la réserve ou de la préservation du mode de vie traditionnel des Indiens » : arrêt *Bastien*, au paragraphe 28.

[49] However, it is difficult to determine whether the appellants' business income is situated on a reserve by asking if it is property held by an Indian "as part of the entitlement of an Indian *qua* Indian on the reserve".

[50] The reference to protection from erosion by taxation of "the entitlement of an Indian *qua* Indian" would seem to me more apt in the context of subsection 90(1) (personal property purchased by the Crown for, or given by the Crown under treaty, to Indians). Compare *Bastien* (at paragraph 53) where the Court stated that "commercial mainstream" was intended to identify property deemed by section 90 to be situated on a reserve.

[51] Absent a clearer sense of legislative objective, the juggling of multiple connecting factors is apt to result in arbitrary results. Nonetheless, our job is to apply the settled law to the facts before us as best we can.

[52] The concurring reasons of Justices Deschamps and Rothstein in *Bastien* provide assistance here when they say (at paragraph 72) that the basis for section 87 is "the Crown's duty to respect the ability of Aboriginal people to manage the economic development of their reserves." However, this does not mean that weight should be given to the fact that a taxpayer who lives on a reserve is likely to spend at least some of it there and thus enhance the reserve's economic development: *Dubé*, at paragraph 31; contrast the minority concurring opinion in *Bastien*, at paragraph 88.

(b) *type of property*

[53] The property in this case is income that the appellants earned from their fishing business in the taxation years in question. Since income is an intangible and has no physical location, where it is situated is largely

[49] Cependant, il est difficile de déterminer si le revenu d'entreprise des appelants est situé sur une réserve en se demandant s'il s'agit d'un bien détenu par un Indien « en vertu des droits qu'il possède à titre d'Indien sur la réserve ».

[50] La mention de la protection contre l'érosion par voie de taxation « des droits [qu'un Indien] possède à titre d'Indien » me semblerait plus appropriée dans le contexte du paragraphe 90(1) (biens meubles achetés par la Couronne pour les Indiens, ou donnés aux Indiens par la Couronne en vertu d'un traité). Comparer avec l'arrêt *Bastien* (au paragraphe 53), où la Cour a affirmé que l'expression « marché commercial » visait à aider à déterminer si un bien était réputé situé sur une réserve par application de l'article 90.

[51] Sans une idée plus précise de l'objectif législatif, le fait de jongler avec de multiples facteurs de rattachement peut donner lieu à des résultats arbitraires. Notre travail n'en consiste pas moins à faire de notre mieux pour appliquer le droit établi aux faits dont nous sommes saisis.

[52] Les motifs concordants que les juges Deschamps et Rothstein ont rédigés dans l'arrêt *Bastien* nous sont utiles en l'espèce en ce qu'ils indiquent (au paragraphe 72) que le fondement de l'article 87 réside dans l'« obligation [de la Couronne] de respecter [la] capacité [des Autochtones] de voir au développement économique des réserves », ce qui ne signifie pas, cependant, qu'il faut accorder de l'importance au fait que le contribuable qui vit dans une réserve risque d'y dépenser au moins une partie de son revenu, et donc de favoriser le développement économique de la réserve : arrêt *Dubé*, au paragraphe 31; il y a là contraste avec l'opinion concordante minoritaire exprimée dans l'arrêt *Bastien*, au paragraphe 88.

b) *le type de bien*

[53] En l'espèce, le bien est un revenu que les appelants ont tiré de leur entreprise de pêche au cours des années d'imposition en question. Étant donné que le revenu est un bien immatériel qui n'a pas d'emplacement

governed by the location of the activities from which the income arises.

[54] The appellants' fishing business comprises activities of broadly two kinds: first, preparing for fishing, catching fish, and preparing them for sale and transportation; second, the "business" aspects of the enterprise, especially the sale of and payment for the fish. Locating these activities will go a long way to determining whether the resulting income is situated on a reserve.

(c) *nature of taxation*

[55] Section 87 apart, the appellants' income from their fishing business was their profit from that business and would be included in their taxable income for that year by virtue of subsection 9(1) of the *Income Tax Act*, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1.

[56] Tax is imposed by reference to the source of a taxpayer's income, which, in this case, is the appellants' fishing business. This, too, indicates that the location of the fishing business will largely determine the location of the income earned from it.

(d) *residence of the taxpayers*

[57] Whether a taxpayer lives on a reserve is not necessarily a factor of great weight in connecting the taxpayer's income to a reserve. The applicability of section 87 depends on whether the property in question, not its owner, is situated on a reserve. However, the fact that a person claiming the benefit of the section does live on a reserve is not altogether irrelevant either. Much depends on the facts of the particular case: *Bastien*, at paragraphs 20–21.

[58] In my view, the fact that Mr. Robertson lives on-reserve is relevant as a connecting factor because many of the activities and transactions associated with

physique, la question de savoir où il est situé dépend en grande partie du lieu où sont situées les activités dont il découle.

[54] L'entreprise de pêche des appelants comporte en gros deux types d'activités : d'abord, se préparer pour la pêche, prendre du poisson et l'apprêter pour la vente et le transport; ensuite, les aspects « commerciaux » de l'entreprise, notamment la vente et le paiement du poisson. La localisation de ces activités permettra dans une large mesure de déterminer si le revenu en découlant est situé sur une réserve.

c) *la nature de la taxation*

[55] L'article 87 mis à part, le revenu que les appelants ont tiré de leur entreprise de pêche était leur profit tiré de cette entreprise et serait inclus dans leur revenu imposable pour cette année en vertu du paragraphe 9(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1.

[56] La taxe est imposée par rapport à la source du revenu du contribuable, qui, en l'espèce, est l'entreprise de pêche des appelants, ce qui indique également que l'emplacement de l'entreprise de pêche déterminera en grande partie l'emplacement du revenu tiré de celle-ci.

d) *la résidence des contribuables*

[57] La question de savoir si un contribuable vit dans une réserve n'est pas nécessairement un facteur d'une grande importance dans le rattachement du revenu du contribuable à une réserve. L'applicabilité de l'article 87 dépend de la question de savoir si le bien en question, et non son propriétaire, est situé sur une réserve. Toutefois, le fait que la personne qui cherche à se prévaloir de cet article vive effectivement dans une réserve n'est pas totalement dépourvu de pertinence non plus. Tout dépend des faits de chaque espèce : arrêt *Bastien*, aux paragraphes 20 et 21.

[58] À mon avis, le fait que M. Robertson vit dans la réserve est pertinent comme facteur de rattachement parce que plusieurs des activités et opérations associées

his fishing business—the source of the property in question—take place on the Reserve.

[59] Nonetheless, the fact that Mr. Saunders lives off-reserve does not preclude him from establishing that his business income is situated on a reserve: *Dubé*, at paragraphs 15–16. Nor, on the facts of this case, should his place of residence be taken as a clear indication that his income is situated off the Reserve: he lives near the Reserve, and conducts many of his fishing business activities there, as well as maintaining strong on-reserve family ties.

(e) *traditional way of life*

[60] In *Bastien* (at paragraph 28), the Court made it clear that the protection of section 87 is not limited to income earned in the course of activities that could be characterized as integral to a First Nation's traditional way of life. The application of section 87 should not be interpreted in a manner that limits the activities from which Indians may earn tax-exempt income to the past. At the same time, the Court did not categorically preclude consideration of this factor: see paragraph 28.

[61] In my opinion, the long history of commercial fishing in lakes near the Reserve by the First Nation and their ancestors, and its continuing importance to the economic, social, and cultural fabrics of the Reserve, is relevant to determining whether a sufficiently close connection exists between the Reserve and the source of the appellants' income. In my view, these considerations serve to strengthen the connection between the Reserve and the appellants' fishing business income, and thus tend towards situating the income on the Reserve.

[62] That the appellants' fishing business may have connections with markets off-reserve does not weaken the connection of the resulting income to the Reserve. In *Bastien* (at paragraphs 52–56), the Court firmly rejected the “false opposition” between income earned in the “commercial mainstream” and that earned from an activity that was “integral to the life of the reserve” [at

à son entreprise de pêche — la source du bien en question — étaient exercées sur la réserve.

[59] Cependant, le fait que M. Saunders vit hors réserve ne l'empêche pas d'établir que son revenu d'entreprise est situé sur la réserve : arrêt *Dubé*, aux paragraphes 15 et 16. Son lieu de résidence ne devrait pas non plus, selon les faits de l'espèce, être considéré comme indiquant clairement que son revenu est situé hors de la réserve : il vit près de la réserve et y exerce plusieurs de ses activités de pêche commerciales, et y maintient de solides liens familiaux.

e) *le mode de vie traditionnel*

[60] Dans l'arrêt *Bastien* (au paragraphe 28), la Cour a clairement indiqué que la protection offerte par l'article 87 ne se limite pas au revenu généré dans le cadre d'activités pouvant être considérées comme faisant partie intégrante du mode de vie traditionnel d'une Première Nation. L'application de l'article 87 ne devrait pas être interprétée de manière à limiter les activités dont les Indiens peuvent tirer un revenu exempté d'impôt à celles du passé. En même temps, la Cour n'a pas catégoriquement écarté la prise en compte de ce facteur : voir le paragraphe 28.

[61] À mon avis, le fait que la pêche commerciale est exercée depuis longtemps dans les lacs situés près de la réserve par les membres de la Première Nation et leurs ancêtres, et qu'elle continue à revêtir de l'importance pour les tissus économique, social et culturel de la réserve, est pertinent pour décider s'il existe un lien suffisamment étroit entre la réserve et la source du revenu des appelants. Selon moi, ces considérations renforcent le lien entre la réserve et le revenu d'entreprise de pêche des appelants, et tendent donc à situer le revenu sur la réserve.

[62] Le fait que l'entreprise de pêche des appelants puisse avoir des liens avec les marchés hors réserve n'affaiblit pas le lien entre le revenu en découlant et la réserve. Dans l'arrêt *Bastien* (aux paragraphes 52 à 56), la Cour a fermement rejeté la « [mise] en contraste, à tort » du revenu tiré d'activités du « marché ordinaire » et de celui tiré d'une activité « fai[sant] partie intégrante

paragraph 30], a distinction on which some previous cases had relied. Since the commercial nature of an income-generating activity does not preclude its being situated on a reserve, the Court indicated that property can be both in the commercial mainstream and connected (or even integral) to a reserve at the same time.

(f) *location of the business activities*

[63] As indicated earlier, the location of the source of the appellants' income is, in my opinion, a very important indicator of whether their income is situated on a reserve: compare *Williams*, at page 896 (location of employment income important in situating employment insurance benefits); *Canada v. Folster*, [1997] 3 F.C. 269 (C.A), at paragraph 27 (previous and planned locations of employment important factors in situating employment income); *Bastien*, at paragraph 47 (location of source of capital relevant to situating income earned from investing it).

[64] The activities that comprise the appellants' business can be divided into two broad categories: those related principally to catching the fish, and those related principally to their sale.

1. Fishing

[65] The appellants' fishing activities are conducted partly on-reserve, and partly off-reserve. Most of the preparations necessary for a fishing trip take place on the Reserve: both appellants start out from the Reserve; hire helpers there; and keep their boats and fill them with gas there. Mr. Robertson also keeps and maintains his fishing gear there, while Mr. Saunders sometimes keeps and maintains his at his off-reserve home. The appellants are also able to obtain loans on the Reserve from the Co-op to purchase fishing equipment.

de la vie [sur] la réserve » [au paragraphe 30], une distinction sur laquelle se fondaient certaines décisions antérieures. Étant donné que la nature commerciale d'une activité génératrice de revenus ne l'empêche pas d'être située sur une réserve, la Cour a indiqué que le bien peut à la fois être généré sur le marché ordinaire et lié à une réserve (voire même en faire partie intégrante).

f) *le lieu où sont situées les activités commerciales*

[63] Comme je l'ai indiqué précédemment, l'emplacement de la source du revenu des appelants constitue, à mon avis, un indice très important pour savoir si leur revenu est situé sur une réserve : comparer avec l'arrêt *Williams*, à la page 896 (l'emplacement du revenu d'emploi est important pour situer les prestations d'assurance-emploi), l'arrêt *Canada c. Folster*, [1997] 3 C.F. 269 (C.A), au paragraphe 27 (les emplacements antérieur et projeté de l'emploi sont des facteurs importants pour situer le revenu d'emploi) et l'arrêt *Bastien*, au paragraphe 47 (l'emplacement de la source du capital est pertinent pour situer le revenu tiré du placement de celui-ci).

[64] Les activités qui composent l'entreprise des appelants peuvent être divisées en deux grandes catégories : celles qui se rapportent principalement à la prise du poisson, et celles qui se rapportent principalement à la vente de celui-ci.

1. La prise du poisson

[65] Les activités de pêche des appelants s'exercent en partie sur la réserve, et en partie hors réserve. La plupart des activités de préparation nécessaires à un voyage de pêche ont lieu sur la réserve : les deux appelants partent de la réserve, y emploient des assistants, y gardent leurs bateaux et y font le plein d'essence. M. Robertson y conserve et entretient également ses engins de pêche, tandis que M. Saunders conserve et entretient parfois les siens à sa résidence située hors réserve. Les appelants peuvent également obtenir des prêts de la coopérative pour acheter de l'équipement de pêche sur la réserve.

[66] On the other hand, they catch their fish in lakes that are not part of the Reserve. However, the lakes are close to the Reserve and are traditional fishing destinations for the people of the Reserve; there are no lakes in reserves. The appellants prepare the catch at a fishing camp or in their boats. The camps are not on the Reserve, but are not far away. Approximately half the time they stay overnight at a camp. Otherwise, they return home at the end of day: Mr. Robertson to the Reserve, and Mr. Saunders to his off-reserve home.

[67] It does not seem to me to be very useful to ask where the appellants make the “business” decision as to where they will fish. The evidence is that sometimes they decide before they leave the Reserve, and sometimes while fishing.

[68] Thus, even though the appellants do not catch their fish on the Reserve, many of the activities surrounding the catching of fish are located on-reserve. When taken as a whole, these considerations, in my view, constitute no more than a weak indicator that the appellants’ fishing income is situated on a reserve.

2. Selling fish

[69] The appellants take their fish to a packing station, not far from the Reserve, where employees of the Co-op record the content and weight of the catch, and give them a receipt for it. Co-op employees also pack the fish in preparation for transportation. The packing stations are not on the Reserve, but are operated and staffed by the Co-op, an on-reserve institution. A trucking company collects the fish from a packing station and from the Co-op on the Reserve, and hauls them to Freshwater’s premises in Winnipeg. The appellants’ delivery of the fish to the Co-op thus takes place off-reserve, albeit at packing stations owned by the Co-op and operated by its employees.

[70] Although these aspects of the appellants’ business activities are not physically located on the Reserve, they are connected with the Reserve because of the important

[66] Par contre, ils prennent leur poisson dans des lacs qui ne font pas partie de la réserve, mais qui sont situés près de la réserve et constituent des destinations de pêche traditionnelles pour les gens de la réserve; il n’y a pas de lacs dans les réserves. Les appelants appréhendent le poisson dans des camps de pêche ou dans leurs bateaux. Les camps ne sont pas sur la réserve, mais pas très loin. Environ la moitié du temps, ils passent la nuit dans un camp. Sinon, ils retournent à la maison à la fin de la journée : M. Robertson sur la réserve, et M. Saunders à sa résidence située hors réserve.

[67] Il ne m’apparaît pas très utile de se demander où les appelants prennent la décision « commerciale » ayant trait au lieu où ils iront pêcher. La preuve révèle qu’ils prennent parfois cette décision avant de quitter la réserve, et parfois pendant qu’ils pêchent.

[68] Ainsi, même si les appelants ne prennent pas leur poisson sur la réserve, plusieurs des activités entourant la prise du poisson s’exercent sur la réserve. Prises dans leur ensemble, ces considérations, à mon avis, ne constituent rien de plus qu’un faible indice que le revenu de pêche des appelants est situé sur une réserve.

2. La vente du poisson

[69] Les appelants apportent leur poisson à un poste d’emballage, non loin de la réserve, où des employés de la coopérative enregistrent le contenu et le poids de leur prise et leur donnent un reçu pour celle-ci. Les employés de la coopérative emballent également le poisson en vue de son transport. Les postes d’emballage ne sont pas situés sur la réserve, mais sont exploités et dotés en personnel par la coopérative, une institution située sur la réserve. Une entreprise de camionnage ramasse le poisson au poste d’emballage et à la coopérative dans la réserve et le transporte aux installations de l’Office à Winnipeg. La livraison du poisson par les appelants à la coopérative se fait donc hors réserve, mais à des postes d’emballage appartenant à la coopérative et tenus par des employés de celle-ci.

[70] Bien que ces aspects des activités commerciales des appelants ne se trouvent pas physiquement dans la réserve, ils sont liés à la réserve en raison du rôle

role played by the Co-op as owner and operator of the packing stations.

[71] As far as the appellants are concerned, the process of selling the fish is complete when they are paid for their catch. Payment takes place at the Co-op's administration office, which is on the Reserve. However, this part of the transaction is relatively mechanical: the price is pre-determined by Freshwater; fishers are paid with funds provided to the Co-op by Freshwater; and the actual amount paid to individual fishers is based on the receipts issued to them at off-reserve packing stations by Co-op employees.

[72] Finally, I note that the appellants kept their business records at home. For Mr. Robertson, this meant on-reserve and for Mr. Saunders, off-reserve. They also do their business banking on the Reserve.

[73] The Crown says that, despite the various connections between the appellants' fishing business and the Reserve, identifying and locating the purchasers of the fish—the customers of the business—is an important factor in determining the location of the business and hence of the income produced from it. I agree.

[74] The Crown also goes on to argue that Freshwater purchases fish from the appellants through its agent, the Co-op. Freshwater determines the price paid to the appellants for their fish, provides the funds from which the Co-op pays them, and arranges for the fish purchased to be delivered to it in Winnipeg. Freshwater is not located on the Reserve. Moreover, the ultimate customers are the purchasers of the fish from Freshwater in national and international markets. Of course, they are not located on the Reserve either.

[75] As a matter of the private law of agency and the sale of goods, I agree that the appellants contract to sell the fish to Freshwater through the agency of the Co-op. In my opinion, however, the role of Freshwater is less important than the Crown contends in determining the location of the appellants' business activities and hence of their resulting income.

important que joue la coopérative en tant que propriétaire et exploitante des postes d'emballage.

[71] Quant aux appelants, le processus de vente du poisson prend fin lorsqu'ils sont payés pour leur prise. Le paiement s'effectue au bureau administratif de la coopérative, qui est situé sur la réserve. Cette partie de l'opération est cependant assez mécanique : le prix est déterminé à l'avance par l'Office; les pêcheurs sont payés à partir de fonds fournis à la coopérative par l'Office; et la somme réelle payée aux pêcheurs individuellement est fondée sur les reçus qui leur sont remis par les employés de la coopérative aux postes d'emballage situés hors réserve.

[72] Je signale enfin que les appelants conservaient leurs registres commerciaux à leur résidence. Pour M. Robertson, cela signifiait sur la réserve, et pour M. Saunders, hors réserve. Ils effectuent également leurs opérations bancaires commerciales sur la réserve.

[73] La Couronne affirme que, malgré les nombreux liens qui existent entre l'entreprise de pêche des appelants et la réserve, l'identification et la localisation des acheteurs du poisson — les clients de l'entreprise — est un facteur important lorsqu'il s'agit de déterminer l'emplacement de l'entreprise, et donc du revenu tiré de celle-ci. Je suis d'accord.

[74] La Couronne ajoute que l'Office achète du poisson des appelants par l'intermédiaire de sa mandataire, la coopérative. L'Office fixe le prix payé aux appelants pour leur poisson, fournit les fonds à partir desquels la coopérative les paie, et fait le nécessaire pour que le poisson acheté lui soit livré à Winnipeg. L'Office n'est pas situé sur la réserve. En outre, les clients ultimes sont ceux qui achètent le poisson de l'Office sur les marchés nationaux et internationaux. Ils ne sont évidemment pas situés sur la réserve non plus.

[75] Sur le plan du droit privé du mandat et de la vente, je conviens que les appelants passent un contrat pour vendre le poisson à l'Office par l'entremise de la coopérative. J'estime cependant que le rôle de l'Office est moins important que ne le prétend la Couronne dans la détermination de l'emplacement des activités commerciales des appelants, et donc de leur revenu en découlant.

[76] First, it is immaterial that the ultimate customers, that is, those who buy from Freshwater, have no connection with a reserve. What Freshwater does with the fish after taking delivery has relatively little direct impact on the amount that the appellants are paid.

[77] This is because the price of fish is set by Freshwater before the fishing season begins, and is based on its prediction of the market prices of various species of fish in the coming year. The purchase price received by the fishers was 85 percent of this figure; market fluctuations in the price received by Freshwater, and the quantity of fish that it was able to sell, thus could have only a minor direct impact on the income received by the fishers in that year.

[78] Of course, the price paid to the fishers is indirectly related to projected prices for fish on national and international markets: last year's actual market price will generally be an important factor in predicting the price for the coming season.

[79] In this respect, the facts of the present case are analogous to those in *Bastien*, where the Indian's investment income was determined directly by the terms of the deposit with the on-reserve financial institution, and only indirectly by the rates of return that the institution could obtain by investing its funds in the financial markets. Accordingly, the Court stated (at paragraphs 60–61), the fact that the institution invested its funds in the market was less important in determining the location of Mr. Bastien's investment income than the fact that he had a contract with the on-reserve financial institution, because his investment income flowed directly from the terms of that contract.

[80] Hence, Justice Cromwell said in *Bastien* (at paragraph 61), “the other commercial activities of the [financial institution] should have been given no weight”. This is equally applicable to the commercial activities of Freshwater in the present case.

[81] Second, to characterize the Co-op simply as the purchasing agent for Freshwater substantially distorts its importance to the general economic life of the Reserve

[76] Premièrement, il importe peu que les clients ultimes, c'est-à-dire ceux qui achètent de l'Office, n'aient aucun lien avec la réserve. Ce que l'Office fait avec le poisson après en avoir pris livraison a relativement peu d'incidence directe sur la somme payée aux appelants.

[77] Il en est ainsi parce que le prix du poisson est fixé par l'Office avant que la saison de pêche commence et qu'il est fondé sur sa prévision des prix du marché de différentes espèces de poisson pour l'année à venir. Le prix d'achat reçu par les pêcheurs équivalait à 85 p. 100 de ce chiffre; les fluctuations sur le marché du prix reçu par l'Office et la quantité de poisson qu'il a réussi à vendre ne pouvaient donc avoir qu'une incidence directe minime sur le revenu reçu par les pêcheurs cette année-là.

[78] Bien entendu, le prix payé aux pêcheurs est indirectement lié aux prix prévus du poisson sur les marchés nationaux et internationaux : le prix du marché réel de l'année précédente constitue généralement un facteur important dans la prévision du prix pour la saison à venir.

[79] À cet égard, les faits de la présente affaire ressemblent à ceux de l'affaire *Bastien*, où le revenu de placements des Indiens était déterminé directement par les conditions du dépôt auprès de l'institution financière située sur la réserve, et indirectement seulement par les taux de rendement que l'institution pouvait obtenir en plaçant ses fonds sur les marchés financiers. La Cour a donc affirmé (aux paragraphes 60 et 61) que le fait que l'institution plaçait ses fonds sur le marché était moins important pour déterminer l'emplacement du revenu de placements de M. Bastien que le fait qu'il avait un contrat avec l'institution financière située sur la réserve, parce que son revenu de placements découlait directement des conditions de ce contrat.

[80] C'est pourquoi le juge Cromwell a affirmé, dans l'arrêt *Bastien* (au paragraphe 61), qu'il « ne fallait pas accorder d'importance aux autres activités commerciales de [l'institution financière] », ce qui s'applique également aux activités commerciales de l'Office en l'espèce.

[81] Deuxièmement, qualifier la coopérative de simple mandataire de l'Office aux fins de l'achat dénature considérablement son importance pour la vie économique

(to which it is the biggest contributor after the federal government) and to commercial fishing in particular by members of the First Nation, including the appellants.

[82] For example, the Co-op controls the quota (and thereby controls the fishers' income); it provides financial support through loans for the purchase of boats and other items needed for fishing; it operates the packing stations and issues receipts for the fish delivered by the fishers; it administers the funds provided by Freshwater and pays the fishers for their catch; it facilitates fishers in hiring helpers on the Reserve by assuming responsibility for their payment and debiting the fishers' accounts for the amounts paid; and, most important, it represents the interests of the fishers in dealing with Freshwater.

[83] The Co-op is thus a critically important institution in the economic life of the Reserve and pre-dates Freshwater. Its activities permeate all aspects of commercial fishing by its members, from the provision of interest-free loans for the purchase of boats and other fishing equipment, to representing the interests of fishers in negotiations with Freshwater.

[84] It is clear from the evidence that although the appellants were aware that the fish they caught were eventually taken by Freshwater and sold to its customers off-reserve, all their business dealings were with the Co-op. From the perspective of the fishers, the Co-op bought their fish and paid them for their catch. As the Judge put it (at paragraph 68) in reference to Mr. Robertson's evidence:

From his perspective, his connection to the Co-op on the reserve was an integral part of the activity in which he was engaged. Indeed, it was the beginning and end of his commercial world. [Emphasis added.]

As the Supreme Court has stated in other Aboriginal rights contexts, the Aboriginal perspective is always important: see, for example, *R. v. Van der Peet*, [1996] 2 S.C.R. 507, at paragraphs 49–50; *Delgamuukw v. British Columbia*, [1997] 3 S.C.R. 1010, at paragraphs 81–82; *R. v. Marshall*, [1999] 3 S.C.R. 456, at paragraph 19.

générale de la réserve (à laquelle elle contribue le plus après le gouvernement fédéral) et pour la pratique de la pêche commerciale, en particulier, par des membres de la Première Nation, y compris les appellants.

[82] Par exemple, la coopérative contrôle les quotas (et donc le revenu des pêcheurs), apporte un soutien financier au moyen de prêts pour l'achat de bateaux et d'autres articles nécessaires à la pêche, exploite les postes d'emballage et émet les reçus pour le poisson livré par les pêcheurs, gère les fonds fournis par l'Office et paie les pêcheurs pour leur prise, aide les pêcheurs à engager des assistants sur la réserve en s'occupant du paiement de ceux-ci et en débitant les comptes des pêcheurs des sommes payées, et surtout, représente les intérêts des pêcheurs dans leurs rapports avec l'Office.

[83] La coopérative est donc une institution d'une importance capitale pour la vie économique de la réserve qui date d'avant l'Office. Ses activités imprègnent tous les aspects de la pratique de la pêche commerciale par ses membres, de l'octroi de prêts sans intérêt pour l'achat de bateaux et d'autres articles de pêche à la représentation des intérêts des pêcheurs dans les négociations avec l'Office.

[84] Il ressort clairement de la preuve que, même si les appelants savaient que le poisson qu'ils pêchaient serait éventuellement pris par l'Office et vendu à des clients hors réserve, toutes leurs opérations commerciales se faisaient avec la coopérative. Du point de vue des pêcheurs, la coopérative achetait leur poisson et les payait pour leur prise. Comme le juge l'a affirmé (au paragraphe 68) au sujet du témoignage de M. Robertson :

Le lien que M. Robertson avait avec la coop dans la réserve, selon sa perspective, faisait partie intégrante de l'activité dans laquelle il était engagé. De fait, c'était le début et la fin du monde commercial de M. Robertson. [Non souligné dans l'original.]

Comme la Cour suprême l'a affirmé dans d'autres contextes liés aux droits ancestraux, la perspective autochtone est toujours importante : voir, par exemple, *R. c. Van der Peet*, [1996] 2 R.C.S. 507, aux paragraphes 49 et 50; *Delgamuukw c. Colombie-Britannique*, [1997] 3 R.C.S. 1010, aux paragraphes 81 et 82; *R. c. Marshall*, [1999] 3 R.C.S. 456, au paragraphe 19.

[85] On the basis of these facts, I am satisfied that the business activities of the appellants associated with their fishing business are situated on the Reserve.

F. CONCLUSIONS

[86] Having considered all the above factors, I have concluded that the business income earned by the appellants from commercial fishing is situated on the Reserve and is therefore not subject to income tax by virtue of section 87. The role played by the Co-op, an on-reserve institution, in the fishing business of its members, nearly all of whom live on the Reserve, to my mind, firmly anchors the appellants' business activities to the Reserve.

[87] The fact that the appellants catch and deliver their fish off-reserve may not assist in locating their business on-reserve. However, in my opinion, it does not locate their business off-reserve. Members of the First Nation have long fished commercially in the lakes abutting or near to the Reserve; they cannot fish on the Reserve itself; the packing stations are run by the Co-op; they keep their boats on the Reserve, and set out from there to fish.

[88] Finally, the appellants' income from the employment insurance benefits they received was also situated on a reserve in the years in question, largely because that was the *situs* of their qualifying activities: *Williams*, at pages 896–897.

[89] For all these reasons, I would dismiss the appeals with costs.

LAYDEN-STEVENSON J.A.: I agree.

* * *

The following are the reasons for judgment rendered in English by

[85] Compte tenu de ces faits, je suis convaincu que les activités commerciales liées à l'entreprise de pêche des appelants sont situées sur la réserve.

F. CONCLUSIONS

[86] Après avoir tenu compte de l'ensemble des facteurs susmentionnés, je suis arrivé à la conclusion que le revenu d'entreprise que les appelants ont tiré de la pêche commerciale est situé sur la réserve et n'est donc pas assujéti à l'impôt sur le revenu en vertu de l'article 87. Le rôle que joue la coopérative, une institution située sur la réserve, dans l'entreprise de pêche de ses membres, dont la plupart vivent dans la réserve, fixe solidement, à mon sens, les activités commerciales des appelants à la réserve.

[87] Le fait que les appelants prennent et livrent leur poisson à l'extérieur de la réserve n'aide peut-être pas à situer leur entreprise sur la réserve, mais j'estime qu'il n'a pas pour effet de la situer à l'extérieur de la réserve. Les membres de la Première Nation pratiquent depuis longtemps la pêche commerciale dans les lacs contigus ou situés près de la réserve; ils ne peuvent pas pêcher sur la réserve elle-même; les postes d'emballage sont exploités par la coopérative; ils conservent leurs bateaux sur la réserve, et partent de là pour aller pêcher.

[88] Enfin, le revenu des appelants découlant des prestations d'assurance-emploi qu'ils ont reçues était également situé sur la réserve pour les années en question, en grande partie parce qu'il s'agissait du *situs* de leurs activités admissibles : arrê *Williams*, aux pages 896 et 897.

[89] Pour tous ces motifs, je rejetterais les appels avec dépens.

LA JUGE LAYDEN-STEVENSON, J.C.A. : Je suis d'accord.

* * *

Ce qui suit est la version française des motifs du jugement rendus par

[90] PELLETIER J.A. : I have read my colleague's carefully drafted reasons. He has analysed, as the Supreme Court has told us we must, the issue of the *situs* of the appellants' business income in the light of the connecting factors which have been identified at various times in the jurisprudence. I agree with the conclusion he has reached on the basis of his analysis.

[91] In my view, there is a much more direct route to the same conclusion and it is this. While the objective of section 87 of the *Indian Act*, R.S.C., 1985, c. I-5, is far from clear, one can say that it must have been intended to protect or enhance Indians' economic interest in their reserve. Because income is intangible property, the application of section 87 requires one to connect the income in issue with a reserve. In this case, the issue is the taxation of business income of residents of a northern reserve, income generated by commercial fishing, one of the few business activities open to residents of that reserve.

[92] In my view, the connection to the reserve required by section 87 and the jurisprudence which it has spawned is supplied by the relationship between the business activity and the location and attributes of the reserve. In this case, the appellants are engaged in a business activity that is indigenous to their remote northern reserve. The application of section 87 should not be divorced from the reality of Indian reserve life. The inquiry required by section 87 should focus on the business opportunities available to these appellants, living where they live, exercising the skills they have. If section 87 is intended to protect, in some undefined way, the economic patrimony of Indians in relation to their reserves, I can think of no circumstances in which its application would be more appropriate than it is in this case.

[90] LE JUGE PELLETIER, J.C.A. : J'ai lu les motifs soigneusement rédigés de mon collègue. Il a analysé, comme la Cour suprême nous a dit que nous devons le faire, la question du *situs* du revenu d'entreprise des appelants à la lumière des facteurs de rattachement qui ont été énoncés à plusieurs reprises dans la jurisprudence. Je souscris à la conclusion qu'il a tirée à la suite de son analyse.

[91] À mon avis, il existe un chemin beaucoup plus court pour arriver à la même conclusion, et le voici. S'il est vrai que l'objet de l'article 87 de la *Loi sur les Indiens*, L.R.C. (1985), ch. I-5, est loin d'être clair, on peut affirmer qu'il doit avoir été destiné à protéger ou favoriser l'intérêt économique des Indiens dans leur réserve. Étant donné que le revenu est un bien immatériel, l'application de l'article 87 nécessite que l'on rattache le revenu en question à une réserve. En l'espèce, le litige porte sur la taxation du revenu d'entreprise de résidents d'une réserve du nord, revenu généré par la pêche commerciale, une des rares activités commerciales que peuvent exercer les résidents de cette réserve.

[92] À mon avis, le lien avec la réserve exigé par l'article 87 et la jurisprudence qu'il a engendrée se trouve dans la relation qui existe entre l'activité commerciale et l'emplacement et les attributs de la réserve. En l'espèce, les appelants se livrent à une activité commerciale qui est propre à leur réserve éloignée du nord. L'application de l'article 87 ne peut être dissociée de la réalité de la vie dans une réserve indienne. L'analyse exigée par l'article 87 doit être axée sur les occasions d'affaires qui s'offrent aux appelants, dans le lieu où ils vivent, en fonction des habiletés qu'ils ont acquises. Si l'article 87 vise à protéger d'une quelconque façon le patrimoine économique des Indiens relatif à leurs réserves, je ne puis imaginer de circonstances dans lesquelles son application serait plus appropriée qu'elle ne l'est en l'espèce.